



16º ECECON

Encontro Catarinense
de Estudantes de
Ciências Contábeis

17 e 18 de
Setembro de 2018

O Mundo Contábil em Evolução

Análise dos restos a pagar processados e não processados da Prefeitura de Palhoça e os impactos na gestão orçamentária

Bruna Amorim

bruna.amorim@grad.ufsc.br

Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC

Dra. Fabrícia da Silva Rosa

fabricia.rosa@ufsc.br

Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC

RESUMO: Um dos principais objetivos da maioria das Entidades Públicas é prestar serviços à sociedade. O desempenho, no que tange à execução orçamentária, pode ser avaliado a partir das Demonstrações Contábeis e Relatórios de Gestão Fiscal. Sendo assim, o resultado do exercício é a soma dos excessos e das insuficiências, o que resultará num superávit ou em um déficit na execução orçamentária. No momento em que ocorre a inscrição de despesas em restos a pagar processados ou em restos a pagar não processados, ambas passam a constituir a dívida fluante, não incorrendo desembolso financeiro e, conseqüentemente, não impactando o resultado primário do ente público. Esta pesquisa buscou analisar a evolução da inscrição dos restos a pagar processados e não processados no município de Palhoça, no Estado de Santa Catarina, no período de 2015 a 2017 e os impactos da prática na gestão orçamentária, por meio da análise dos Demonstrativos Contábeis, Parecer do Tribunal de Contas e Relatórios de Gestão Fiscal, entre eles: Demonstrativo do Relatório Resumido de Execução Orçamentária e Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa e Restos a Pagar. No que compreende aos resultados da pesquisa, em 2017 a relação entre o saldo final de restos a pagar processados e não processados e o total de despesas orçamentárias do Município foi um quociente de 3,64% e em 2016 chegou a 7,86%. Esse estudo possibilitou a percepção da prática de inscrição de restos a pagar processados e não processados ao longo dos anos analisados, a evolução dos mesmos entre 2015 e 2017 e os impactos na gestão orçamentária do Município.

Palavras-chave: Gestão orçamentária; Restos a pagar; Dívida fluante; Estudos anteriores.

Área Temática: Contabilidade pública governamental.





16º ECECON

Encontro Catarinense
de Estudantes de
Ciências Contábeis

17 e 18 de
Setembro de 2018

O Mundo Contábil em Evolução

1 INTRODUÇÃO

As transformações no cenário econômico mundial, representadas pelo processo de globalização da economia, e a convergência das práticas contábeis vigentes no setor público com as normas internacionais de contabilidade e a relevância de que os entes públicos disponibilizem informações contábeis transparentes e comparáveis, que sejam compreendidas por analistas financeiros, investidores, auditores, contabilistas e demais usuários, de diversas origens ou localização, promoveram ações no sentido de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade publicadas pela International Federation of Accountants - IFAC e às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC (BRASIL, 2008).

Com vista a subsidiar o objetivo principal da maioria das entidades do setor público: prestar serviços à sociedade, o desempenho de tais entidades pode parcialmente ser avaliado por meio da análise da situação patrimonial, de fluxos de caixa, por meio dos Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público (RCPGs), eles fornecem informações aos seus usuários para subsidiar os processos decisórios e a prestação de contas e responsabilização (CFC, 2016).

Diante disso, o equilíbrio orçamentário tem sido uma temática recorrente no país, mesmo após anos da entrada da Lei de Responsabilidade Fiscal (AQUINO; AZEVEDO, 2017). A lei orçamentária fixa e autoriza no exercício financeiro as despesas públicas. Sendo assim, a despesa orçamentária pública é formada por um conjunto de dispêndios, efetuados pelos entes públicos para o andamento e manutenção dos serviços prestados à sociedade (MCASP, 2017).

Os estágios da despesa pública contemplam o conceito de restos a pagar, que se distingue em dois tipos: processados e não processados. De maneira simplificada, pode-se dizer que a despesa orçamentária possui três fases: empenho, liquidação e pagamento. A distinção dos restos a pagar ocorre na fase de liquidação: quando já ocorreu o reconhecimento e o empenho pelo ordenador da despesa, da entrega do bem ou do serviço (liquidação), mas não correu o pagamento até o fim do exercício, é feita a inscrição do valor desta despesa em restos a pagar processados; já quando não há liquidação, mas existiu o empenho da despesa, o valor referente ao bem ou serviço é considerado restos a pagar não processados no final do ano. Em ambos os casos os restos a pagar passam a construir a dívida flutuante e não impactam o resultado primário do ente público, pois as despesas públicas somente impactam o resultado primário quando é feito o desembolso financeiro, sendo assim podem levar a atingir artificialmente o superávit primário. Do mesmo modo a postergação de despesas via inscrição em restos a pagar pode tornar-se uma possível fonte de desajustes nas finanças públicas (ALMEIDA, 2016).

Realização:





16º ECECON
Encontro Catarinense
de Estudantes de
Ciências Contábeis

17 e 18 de
Setembro de 2018

O Mundo Contábil em Evolução

Logo, o resultado da execução orçamentária é a comparação da receita realizada com a despesa empenhada, e poderá apresentar: superávit ou déficit. O Superávit da execução orçamentária ocorre quando o valor total da receita realizada supera o valor total da despesa empenhada, já o déficit da execução orçamentária acontece quando o valor total das despesas empenhadas supera o valor total das receitas realizadas (ASSUMPÇÃO, 2012).

De acordo com as informações disponibilizadas pelo Tribunal de Contas de Santa Catarina (2016), o quociente que expressa em termos preliminares a relação entre o saldo final de restos a pagar processados/não processados e o total de despesas orçamentárias dos Municípios de Santa Catarina é de 5%, no entanto, o Município de Palhoça registrou um quociente de 7,86%.

Diante desse contexto, emerge a pergunta da presente pesquisa: Quais os impactos da inscrição de restos a pagar processados e não processados na Prefeitura do Município de Palhoça nos anos de 2015 a 2017?

Para responder esse questionamento, tem-se como objetivo geral analisar o comportamento dos restos a pagar processados e não processados em relação às despesas empenhadas, cancelamentos de restos a pagar não processados, receitas realizadas, inscrição de restos a pagar não processados de exercícios anteriores e disponibilidade de caixa líquida. E pretende-se avaliar também, com base nos dados de comportamento dos restos a pagar processados e não processados, os efeitos gerados na execução orçamentária.

O estudo justifica-se pelo intuito de fornecer, à sociedade, informações sobre a gestão orçamentária pela evidenciação de tais dados, extraídos dos relatórios de Gestão Fiscal e de Demonstrativos Contábeis disponibilizados no Portal eletrônico da Transparência do Município, com vista à percepção dos reflexos que essa prática tem na execução financeira do orçamento.

2 METODOLOGIA DA PESQUISA

Os aspectos metodológicos são apresentados em duas partes, primeiramente apresenta-se o enquadramento seguido pelos procedimentos metodológicos.

2.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

De acordo com Beuren et al. (2009), a pesquisa descritiva configura-se como um estudo intermediário entre a pesquisa exploratória e a explicativa, ou seja, não é tão preliminar como a primeira e não é tão profunda como a segunda. Nesse contexto, descrever significa identificar, relatar, comparar, entre outros pontos.

Deste modo, a natureza desta pesquisa enquadra-se como descritiva, pois se deseja analisar os impactos na gestão orçamentária da prática de inscrição de restos a pagar processados e não processados na Prefeitura de Palhoça no período de 2015 a 2017, por meio da observância dos relatórios exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

Quanto à abordagem do problema, esta pesquisa é predominantemente qualitativa. De acordo com Michel (2009), a pesquisa qualitativa considera que há uma relação dinâmica, particular, contextual e temporal entre o pesquisador e o objeto de estudo. Devido a isso, carece de uma interpretação dos fenômenos à luz do contexto,





16º ECECON
Encontro Catarinense
de Estudantes de
Ciências Contábeis

17 e 18 de
Setembro de 2018

O Mundo Contábil em Evolução

tempo e fatos. A pesquisa apresenta também aspecto quantitativo, que, segundo Beuren et al. (2009), caracteriza-se pelo emprego de instrumentos estáticos, tanto no que tange à coleta ou ao tratamento dos mesmos. Esse procedimento não é tão profundo na busca do conhecimento da realidade dos fenômenos, uma vez que se preocupa como o comportamento de forma geral dos acontecimentos.

2.2 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Efetua-se o presente estudo por meio da análise dos Demonstrativos Contábeis e Relatórios de Gestão Fiscal, entre eles: Balanço Orçamentário, Demonstrativo do Relatório Resumido de Execução Orçamentária, Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa e Restos a Pagar e por fim, utilizou-se o Parecer emitido pelo Tribunal de Contas de Santa Catarina sobre a Prestação de Contas do Município de Palhoça, no exercício de 2016. Os relatórios dos anos analisados foram acessados entre os meses de maio a julho.

3 REFERENCIAL TEÓRICO

A seguir, são elencados os principais conceitos acerca da gestão orçamentária, impactos dos restos a pagar na dívida flutuante e estudos anteriores dos restos a pagar processados e não processados e a relação com os regimes de competência e de caixa.

3.1 GESTÃO ORÇAMENTÁRIA

A Constituição Federal de 1988 estabelece, pelo parágrafo 1º do artigo 165, o Plano Plurianual (PPA), um plano de médio prazo, com validade de quatro anos, que visa às grandes metas do governo. Já a Lei das Diretrizes orçamentárias (LDO), é um planejamento a curto prazo que busca estabelecer as metas e prioridades que servirão como pilar para a elaboração da Lei Orçamentária Anual (LOA), elaborada com base no PPA (ASSUMPÇÃO, 2012).

De acordo com o artigo 165 da Constituição Federal, as leis de iniciativa do poder executivo estabelecerão o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e os orçamentos anuais dispostos em seus incisos, entre eles, o plano plurianual definirá de forma regionalizada as diretrizes, objetivos e as metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada. A lei de diretrizes orçamentárias abrangerá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente. Orientará, também, a elaboração da lei orçamentária anual sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento. Já a lei orçamentária anual compreenderá: o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo poder público (BRASIL, 1988).

Nesse sentido, a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e os orçamentos anuais devem manter a coerência com os dados dispostos no Plano Plurianual (PPA), assim como todos os planos e programas nacionais, regionais e setoriais previstos na





16º ECECON

Encontro Catarinense
de Estudantes de
Ciências Contábeis

17 e 18 de
Setembro de 2018

O Mundo Contábil em Evolução

Constituição ou em quaisquer outros instituídos durante um período de governo (CARDOSO JUNIOR; CUNHA, 2015).

No que tange às normas para a elaboração do orçamento público, estas estão previstas na lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, a qual instituiu o regime geral de direito financeiro para preparação e gestão dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e Distrito Federal. De acordo com o caput do Art. 2º, da mesma lei, o orçamento conterá o detalhamento das receitas e despesas, com o intuito de evidenciar a política econômica, financeira e o programa de incumbência do Governo, seguindo os princípios de unidade, universalidade e anualidade (BRASIL, 1964).

Segundo Giacomini (2017), o princípio da unidade em sua forma de expressão mais simples define o orçamento como uno, isto é, cada unidade governamental deve possuir apenas um orçamento. E o princípio da universalidade estabelece o orçamento (uno), que deve conter todas as receitas e despesas do Estado.

O orçamento público é um sistema de gestão com extrema relevância e, possivelmente, o mais antigo da administração pública. É utilizado pelos governos para organizar os seus recursos financeiros. Originalmente, foi voltado para o controle das finanças públicas, e, com o seu desenvolvimento, vem incorporando novas funcionalidades (ABREU; GUIMARÃES, 2014). De acordo com a premissa de que o orçamento é um instrumento que estrutura a ação governamental, um filtro de análise da viabilidade de execução das políticas públicas, do ponto de vista econômico e político, avalia os recursos disponíveis para a formulação das políticas públicas e as possibilidades da gestão orçamentária dentro do contexto político institucional de decisão (ABREU; CÂMERA, 2015).

No diz respeito à execução orçamentária, a mesma constitui um conjunto de procedimentos adotados pela administração das entidades para que sejam alcançadas as metas estabelecidas, e realiza-se efetivamente na atividade financeira do Estado (SILVA, 2009). O sistema orçamentário evidencia o registro contábil de receitas e despesas, seguindo as especificações na Lei do Orçamento e dos Créditos Adicionais, assim como o montante dos créditos orçamentários vigentes, a despesa empenhada e a despesa realizada, os créditos adicionais e as dotações disponíveis, ou seja, ao final do exercício fornece comparativos entre a previsão e a execução. Já o sistema financeiro engloba todas as operações que resultem em débitos e créditos das operações compreendidas ou não na execução orçamentária, que serão objetos de registro e controle contábil (KOHAMA, 2010).

No se refere à compreensão e à classificação do ponto de vista orçamentário de receitas públicas, as receitas orçamentárias são ingressos pertencentes ao ente público, arrecadados exclusivamente para uso em programas e ações governamentais; enquanto as receitas extraorçamentárias são demais ingressos que se destinam a atender as exigências contratuais pactuadas para posteriores devoluções. A despesa pública define-se como um conjunto de dispêndios das entidades governamentais para o funcionamento dos serviços públicos, com vista a isso, as despesas compreendem a autorização para gastos com as diversas funções governamentais (LIMA; CASTRO, 2009).

Para isso, o balanço orçamentário fornecerá as receitas e despesas fixadas em confronto com as realizadas. O resultado do exercício será obtido estabelecendo-se





16º ECECON
Encontro Catarinense
de Estudantes de
Ciências Contábeis

17 e 18 de
Setembro de 2018

O Mundo Contábil em Evolução

as diferenças para mais ou para menos, ou seja, a soma dos excessos e das insuficiências resultará num superávit ou um déficit na execução orçamentária. Já o balanço financeiro demonstrará as receitas e despesas orçamentárias, bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extraorçamentária, conjugados com os saldos em espécies provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte. É importante compreender que o balanço financeiro tem a função de demonstrativo de caixa, sendo assim, as despesas não pagas, que foram computadas no balanço financeiro, não provocarão alterações no saldo disponível (caixa e bancos), anulando-se seu efeito por inclusão simultânea em receitas e despesas (PISCITELLI; TIMBÓ, 2009).

De acordo com Slomski (2008), os demonstrativos contábeis a serem utilizados pelos municípios para o cumprimento da LRF, quando a prestação de contas, ao Tribunal de contas dos Municípios ou Tribunal de Contas do Estado, são os anexos aprovados pelas Portarias 559 e 560 do STN /MF, de dezembro de 2001, são os demonstrativos que compõem o Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO) e o Relatório de Execução Fiscal (RGF).

Sendo assim, de acordo com o Art. 53 da LRF (BRASIL, 2000), acompanharão o Relatório Resumido, os demonstrativos relativos a:

- I - apuração da receita corrente líquida, na forma definida no inciso IV do art. 2º, sua evolução, assim como a previsão de seu desempenho até o final do exercício;
- II - receitas e despesas previdenciárias a que se refere o inciso IV do art. 50;
- III - resultados nominal e primário;
- IV - despesas com juros, na forma do inciso II do art. 4º;
- V - Restos a Pagar, detalhando, por Poder e órgão referido no art. 20, os valores inscritos, os pagamentos realizados e o montante a pagar.

A mesma lei, definiu normas de finanças públicas direcionadas para a responsabilidade na gestão fiscal, na qual estabelece em Caput que a responsabilidade na gestão fiscal presume a ação planejada e transparente, em que se avaliam os riscos e corrigem desvios que possuem probabilidade de afetar o equilíbrio das contas públicas, com vista ao cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas (BRASIL, 2000).

Portanto, tornar os dados do orçamento público para a avaliação engrandece a transparência dos planos de um governo, otimizando o controle e o planejamento para que o cidadão tome conhecimento e acompanhe as ações dos administradores públicos (MELLO et al., 2007).

3.2 IMPACTOS DOS RESTOS A PAGAR NA DÍVIDA FLUTUANTE

Consideram-se assim, segundo a lei 4.320/1964, artigo 36, que os Restos a Pagar são as despesas empenhadas, entretanto, não pagas até o dia 31 de dezembro, diferenciando, as processadas das não processadas (BRASIL, 1964). E define-se como processados, os Restos a Pagar das despesas legalmente empenhadas, ou seja, aquelas cujo 2º estágio da despesa, a liquidação, foi realizada (MCASP, 2017). Já os não processados, de acordo com Aquino e Azevedo (2017), são despesas





16º ECECON
Encontro Catarinense
de Estudantes de
Ciências Contábeis

17 e 18 de
Setembro de 2018

O Mundo Contábil em Evolução

empenhadas, porém não liquidadas, que permitem o transporte de saldos do exercício atual ainda não executado (não liquidado) para o exercício seguinte.

Os estágios das despesas públicas contemplam o conceito de restos a pagar, e são representados pelo empenho, liquidação e pagamento. O Empenho é o primeiro estágio, onde se origina o processo de Restos a Pagar. Sendo assim, após a sua emissão o Estado passa a ser obrigado a efetuar o desembolso financeiro. A Liquidação é a segunda etapa da despesa pública, a qual, possui o objetivo de verificar o direito adquirido pelo credor com base nos documentos comprobatórios do respectivo crédito, após a entrega do bem e/ou serviço. O Pagamento é considerado o terceiro estágio da despesa, e extingue a obrigação, após o respectivo ateste. Proceda-se então, à inscrição em Restos a Pagar, no momento em que o pagamento deixa de ser efetuado no exercício vigente (BRASIL, 2018).

Devido à necessidade de se implementar restrições orçamentárias mais rígidas a fim de estabelecer o equilíbrio fiscal dos entes públicos e conter o endividamento, foi promulgada a Lei Complementar 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Ela definiu as regras de controle fiscal para conter os déficits públicos e o endividamento das unidades da federação. A LRF tem o propósito de conter o déficit público e o endividamento crescente por meio da manutenção do equilíbrio fiscal permanente, mediante o cumprimento intertemporal de metas de resultado fiscal. Diante do pressuposto que a LRF é uma instituição orçamentária, disciplinadora das finanças públicas, que cria a possibilidade de controlar os aspectos fiscais, permite, por sua vez, minimizar o efeito lesivo sobre o endividamento público. Diante disso, a promulgação da LRF é considerada um grande fator disciplinador das finanças brasileiras (MACEDO; CORBARI, 2009).

No que compreende o endividamento público, a dívida flutuante pode ter duas origens principais: restos a pagar e “depósitos”, este último refere-se às obrigações financeiras relacionadas a valores diversos recebidos pela administração pública (inclusive judiciais) e os “débitos de tesouraria” que são as obrigações financeiras relacionadas à contratação de operações de crédito por antecipação da receita orçamentária. Já os Restos a Pagar, são obrigações financeiras com fornecedores de obras e serviços públicos geradas a partir de despesas orçamentárias já realizadas, mas ainda não pagas até o dia 31 de dezembro de cada exercício financeiro. Em sentido amplo, os restos a pagar incluem os serviços da dívida a pagar que também se relacionam a despesas orçamentárias já realizadas, mas ainda não pagas, associadas a juros, encargos e amortização do principal da dívida pública. Cabe salientar que a LRF estabeleceu regras e limites para os itens “restos a pagar” e “débitos de tesouraria”, ambos integrantes da dívida flutuante (SILVA; CARVALHO; MEDEIROS, 2009).





16º ECECON
Encontro Catarinense
de Estudantes de
Ciências Contábeis

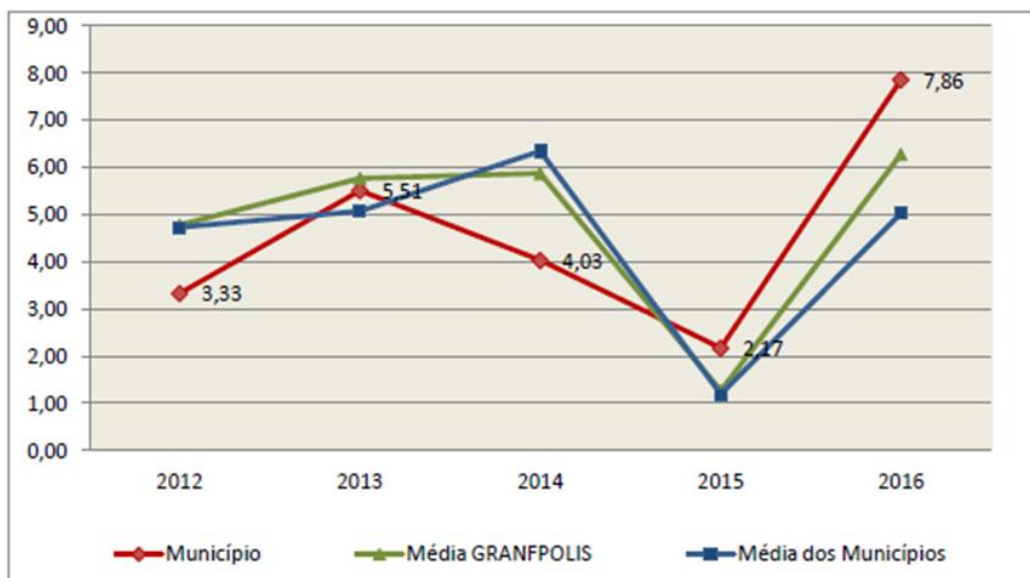
17 e 18 de
Setembro de 2018

O Mundo Contábil em Evolução

Limite para dívida flutuante (restos a pagar) Válido para União, estados, Distrito Federal e municípios (individualmente para seus Poderes).
Regra (LRF)
Vedação de contratação, nos últimos dois quadrimestres de seu mandato, de obrigação (despesa) que não possa ser cumprida integralmente dentro desse mandato ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem suficiente disponibilidade de caixa.
Limite (LRF)
A contratação de restos a pagar está limitada à disponibilidade de caixa.
Verificação de cumprimento (LRF)
A verificação de atendimento do limite será realizada ao final do exercício financeiro do final do mandato.
Penalidades criminais (Lei nº 10.028/2000)
Crime: a) inscrição de despesas não empenhadas em restos a pagar (autorizar a inscrição em restos a pagar de despesa que exceda o limite legal) e b) não cancelamento de restos a pagar (deixar de promover o cancelamento de montante de restos a pagar inscrito em valor superior ao valor legal).

Fonte: SILVA; CARVALHO; MEDEIROS, 2009.

Visto isso, no que se refere em termos preliminares à gestão orçamentária da Prefeitura de Palhoça, de acordo com parecer emitido pelo Tribunal de Contas de Santa Catarina em 2016, o quociente de restos a pagar processados e não processados foi de 7,86 % do montante total das despesas empenhadas no exercício, conforme a imagem a seguir:



Fonte: Tribunal de Contas de Santa Catarina (2016).



16º ECECON
Encontro Catarinense
de Estudantes de
Ciências Contábeis

17 e 18 de
Setembro de 2018

O Mundo Contábil em Evolução

Esse quociente expressa em termos percentuais a relação entre o saldo final de restos a pagar processados e não processados e o total da despesa orçamentária. Quanto menor o quociente, menos comprometida é a gestão orçamentária e o fluxo financeiro do Município. Sendo assim, aumentos significativos desse índice podem sinalizar que o Município não está conseguindo pagar, no exercício, as despesas empenhadas (SANTA CATARINA, 2016).

Ressalta-se que para fins de cumprimento da execução financeira prevista, de acordo com o § 16, do artigo nº 165 da Constituição Federal, o limite estabelecido para inscrição de restos a pagar é de até 0,6% (seis décimos por cento) da receita corrente líquida realizada no exercício anterior (BRASIL, 1988).

3.4 ESTUDOS ANTERIORES: RESTOS A PAGAR PROCESSADOS E NÃO PROCESSADOS E A RELAÇÃO COM OS REGIMES DE COMPETÊNCIA E DE CAIXA

De acordo com Kohama (2010), no regime de caixa, tanto as receitas, ainda que lançadas, quanto as despesas empenhadas e liquidadas, porém não pagas, devem ser transferidas para o orçamento do exercício financeiro seguinte, tornando-se parte integrante dele. No que tange ao regime de competência, em resumo, é o regime em que as receitas e as despesas são atribuídas aos exercícios de acordo com a real incoerência, com a real data do fato gerador, sem deixar resíduos de ativos ou passivos. Pelo regime de competência, toda a receita e despesa do exercício pertencem ao próprio exercício, embora já empenhadas; uma vez determinada a vigência do orçamento, passam para o exercício seguinte, a fim de serem arrecadadas ou pagas, continuando, entretanto, a pertencer ao orçamento que lhes deu origem. A receita lançada e não arrecadada no exercício é considerada como receita do exercício, passando a constituir resíduos de ativos cobrados em anos posteriores na conta receita a arrecadar, assim como a despesa legalmente empenhada e não paga dentro do exercício é considerada despesa desse exercício, passando a constituir resíduos de passivos, que serão pagos em exercícios posteriores, como restos a pagar.

Os restos a pagar não processados, resultantes de atos administrativos, correspondem a um empenho pendente de alguma condição. Com vista a isso, a despesa ainda não foi realizada, constitui ato potencial para o patrimônio público. Embora não se tenha caracterizado a ocorrência do seu fato gerador, o que os inabilita para a sua classificação como despesa, não se pode ignorar a potencialidade do impacto desses atos para o patrimônio público. Cabe ressaltar que, de acordo com a estrutura conceitual que estabelece os conceitos e fundamenta a elaboração e a divulgação dos Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público (RCPGs), é definido que os relatórios devem ser elaborados fundamentados no regime de competência (COSTA et al., 2013).

Segundo Augustinho, Oliveira e Lima (2013), por não participarem do cálculo do superávit primário, os restos a pagar diminuem, ainda que temporariamente, as despesas públicas, permitindo um acréscimo contábil do resultado. Porém, na proporção em que essas despesas postergadas forem pagas certamente irão impactar a execução financeira, impulsionando, se não houver aumento de receitas,





as despesas do exercício em curso para os próximos anos, criando um círculo vicioso que dificulta ainda mais o alcance das metas fiscais. Observou-se que a utilização intensiva da previsão legal de inscrição de empenhos em restos a pagar, não resultou na sustentabilidade da política fiscal praticada, impelindo o governo a recorrer a outros artifícios contábeis para cumprir a meta de superávit primário.

Diante desta percepção, Costa et al. (2013) evidenciaram distorções provocadas no Passivo Financeiro e Superávit Financeiro de municípios brasileiros, derivadas de ajustes realizados em razão do reconhecimento dos restos a pagar não processados e despesas de exercícios anteriores. Observou-se que, em função da aplicação parcial do regime de competência pela administração pública, foram provocadas distorções significativas e evidenciou-se inversões na situação financeira dos municípios.

4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Os dados coletados e analisados serão apresentados de forma que se compreenda a pesquisa, com o intuito de atingir os objetivos e responder à pergunta proposta.

4.1 APRESENTAÇÃO DO ENTE

A Prefeitura de Palhoça está situada na região da Grande Florianópolis no Estado de Santa Catarina. Segundo o último censo, elaborado em 2010 pelo IBGE, a população do Município é de aproximadamente 137.334 mil pessoas (IBGE, 2010).

4.2 EVOLUÇÃO DA INSCRIÇÃO DE RESTOS A PAGAR PROCESSADOS E NÃO PROCESSADOS

Inicialmente, neste trabalho, para a análise dos dados, evidenciaram-se os saldos inscritos em restos a pagar não processados dos exercícios de 2015, 2016 e 2017, para identificar os valores e o comportamento inicial das contas do período em análise.

Tabela 1 – Restos a pagar não processados dos exercícios

Ano	Valor inscrito
2015	R\$ 1.442.016,61
2016	R\$ 21.178.116,60
2017	R\$ 14.644.919,05
Total	R\$ 37.265.052,26

Fonte: Relatório de Gestão Fiscal. Demonstrativo da disponibilidade de caixa e restos a pagar.

Conforme os dados da tabela acima, é notável a percepção de que os valores inscritos em restos a pagar não processados vêm oscilando no decorrer dos últimos anos, entre 2015 e 2016 a conta aumentou significativamente, cerca de 1369%. Já nos períodos relativos a 2016 e 2017 a conta diminuiu aproximadamente 31%. No que se refere aos restos a pagar processados, em 2015 e 2016 é possível observar um aumento significativo de 110,76%, e entre 2016 e 2017, evidencia-se uma relevante queda de 95,52%.



Tabela 2 – Restos a pagar processados do exercício

Ano	Valor inscrito
2015	R\$ 6.077.524,57
2016	R\$ 12.809.231,83
2017	R\$ 573.505,02
Total	R\$ 19.460.261,42

Fonte: Relatório de Gestão Fiscal. Demonstrativo da disponibilidade de caixa e restos a pagar.

Diante da comparação das contas de restos a pagar processados e restos a pagar não processados inscritos no exercício, é possível observar, conforme a tabela 3, que a conta de restos a pagar não processados apresenta saldo maior que a conta restos a pagar processados, com exceção do ano de 2015. Os restos a pagar processados representam, na soma dos montantes dos exercícios em análise, 52,22% dos restos a pagar não processados.

Tabela 3 -Restos a Pagar Processados inscritos no exercício em Relação aos Restos a Pagar Não Processados

Ano	RP Processados	RP não Processados	%
2015	R\$ 6.077.524,57	R\$ 1.442.016,61	421,46
2016	R\$ 12.809.231,83	R\$ 21.178.116,60	60,48
2017	R\$ 573.505,02	R\$ 14.644.919,05	3,92
Total	R\$ 19.460.261,42	R\$ 37.265.052,26	52,22

Fonte: Relatório de Gestão Fiscal. Demonstrativo da disponibilidade de caixa e restos a pagar.

4.3 RESTOS A PAGAR PROCESSADOS E NÃO PROCESSADOS: IMPACTOS NA GESTÃO ORÇAMENTÁRIA

Para melhor embasamento dos dados com o contexto orçamentário, é necessária a comparação total das despesas empenhadas versus os restos a pagar não processados, conforme tabela 4, devido à importância de se evidenciar o total de despesas empenhadas em cada exercício:

Tabela 4- Restos a pagar não processados x Total de despesas empenhadas

Ano	Restos a pagar não processados	Despesas empenhadas	%
2015	R\$ 1.442.016,61	R\$ 348.649.275,28	0,41
2016	R\$ 21.178.116,60	R\$ 433.761.148,05	4,88
2017	R\$ 14.644.919,05	R\$ 418.845.217,30	3,50
Total	R\$ 37.265.052,26	R\$ 1.201.255.640,63	3,10

Fonte: Relatório de Gestão Fiscal. Demonstrativo da disponibilidade de caixa e restos a pagar e demonstrativo simplificado do relatório resumido da execução orçamentária.

No que tange à percepção dos dados acima, em primeiro momento observa-se um crescimento em relação à inscrição de restos a pagar não processados sobre o percentual total das despesas empenhadas no ano de 2015 e 2016, com queda no exercício



de 2017. Do mesmo modo foi evidenciado aumento em 2015 e 2016 na inscrição de restos a pagar processados sobre o total das despesas empenhadas do exercício, conforme tabela 5.

Tabela 5 - Restos a pagar processados x despesas empenhadas

Ano	Restos a pagar processados	Despesas empenhadas	%
2015	R\$ 6.077.524,57	R\$ 348.649.275,28	1,74
2016	R\$ 12.809.231,83	R\$ 433.761.148,05	2,95
2017	R\$ 573.505,02	R\$ 418.845.217,30	0,14
Total	R\$ 19.460.261,42	R\$ 1.201.255.640,63	1,62

Fonte: Relatório de Gestão Fiscal. Demonstrativo da disponibilidade de caixa e restos a pagar e demonstrativo simplificado do relatório resumido da execução orçamentária.

Ressalta-se que, conforme relatório do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina no ano de 2016, a relação entre as despesas empenhadas e o montante total da inscrição de restos a pagar processados e não processados representava 7,86%. No entanto, enfatiza-se que em 2017, conforme os dados da tabela acima, o valor de restos a pagar processados diminui significativamente para 0,14%, e os não processados corresponderam, conforme tabela 4, a 3,50% das despesas empenhadas do exercício, somando um quociente de 3,64%. Isto representa uma queda de aproximadamente 53,68% em relação ao ano de 2016.

No que compreende o cancelamento dos restos a pagar não processados, inscritos no exercício por insuficiência financeira, os dados demonstram que em 2015 e 2016 não ocorreu cancelamento. O ano de 2017 foi o único exercício, dos anos em análise, que procedeu ao cancelamento por insuficiência financeira, no entanto, a porcentagem não demonstra relevância quando comparada ao montante total, representando apenas 0,10%.

Tabela 6 – Cancelamento de restos a pagar não processados por ano

Ano	RP não Processados e cancelados por insuficiência financeira	RP não processados inscritos no exercício	Porcentagem dos RP não processados inscritos e cancelados
2015	-	R\$ 1.442.016,61	-
2016	-	R\$ 21.178.116,60	-
2017	R\$ 15.154,67	R\$ 14.644.919,05	0,10

Fonte: Relatório de Gestão Fiscal. Demonstrativo da disponibilidade de caixa e restos a pagar.

Com vista aos restos a pagar não processados inscritos em exercícios anteriores, quando confrontados com os restos a pagar do exercício vigente de cada ano analisado, conforme tabela abaixo (tabela 7), os restos a pagar não processados dos exercícios anteriores representam em 2015 e 2016 uma parcela mínima de 5,67% e 0,38%.

Tabela 7– RP não processados dos anos em análise x RP não processados exercícios anteriores



O Mundo Contábil em Evolução

Ano	RP não processados dos anos em análise	RP não Processados Exercícios Anteriores	%
2015	R\$ 1.442.016,61	R\$ 81.720,27	5,67
2016	R\$ 21.178.116,60	R\$ 80.741,89	0,38
2017	R\$ 14.644.919,05	R\$ 4.061.203,81	27,73
Total	R\$ 37.265.052,26	R\$ 4.223.665,97	11,33

Fonte: Relatório de Gestão Fiscal. Demonstrativo da disponibilidade de caixa e restos a pagar.

É possível observar, conforme tabela 7 acima, que a inscrição de restos a pagar não processados de exercícios anteriores representa no ano de 2017, 27,73% do montante total de restos a pagar não processados inscritos no exercício, sendo um valor significativo quando comparado com os outros anos em análise.

No que compete ao comprometimento das receitas realizadas em relação aos restos a pagar não processados de exercícios anteriores, conforme tabela 8 abaixo, é evidenciado que a receita realizada no exercício representa em todos os anos em análise uma parcela de 0,02% em 2015 e 2016, com aumento em 2017 para 0,86%.

Tabela 8 – Receitas Realizadas X Restos a pagar não processados de exercícios anteriores

Ano	Receitas realizadas	Restos a pagar não processados de exercícios anteriores	%
2015	R\$ 381.390.516,16	R\$ 81.720,27	0,02
2016	R\$ 433.981.725,98	R\$ 80.741,89	0,02
2017	R\$ 474.948.259,89	R\$ 4.061.203,81	0,86

Fonte: Relatório de Gestão Fiscal. Demonstrativo da disponibilidade de caixa e restos a pagar e demonstrativo simplificado do relatório resumido da execução orçamentária.

Por fim, outro ponto importante para complemento do contexto é a situação do caixa, ou seja, a análise dos restos a pagar não processados em relação a disponibilidade de caixa líquido. Neste contexto, os restos a pagar não processados em relação a disponibilidade de caixa representa apenas 2,66%, 9,79% e 5,37% dos anos em análise, conforme tabela 9 abaixo.

Tabela 9 - Restos a Pagar Não Processados em Relação à Disponibilidade de Caixa Líquido

Ano	Disponibilidade de caixa líquido	RP não Processados	%
2015	R\$ 54.116.998,82	R\$ 1.442.016,61	2,66
2016	R\$ 216.290.950,68	R\$ 21.178.116,60	9,79
2017	R\$ 272.784.510,96	R\$ 14.644.919,05	5,37
Total	R\$ 543.192.460,46	R\$ 37.265.052,26	6,86

Fonte: Relatório de Gestão Fiscal. Demonstrativo da disponibilidade de caixa e restos a pagar.

A disponibilidade de caixa líquido, quando analisada em perspectiva aos restos a pagar processados, representa a parcela de caixa de 11,23%, 5,92% e 0,21% do período analisado.

Tabela 10 - Restos a Pagar Processados em Relação à Disponibilidade de Caixa Líquido



Ano	Disponibilidade de caixa líquido	RP Processados	%
2015	R\$ 54.116.998,82	R\$ 6.077.524,57	11,23
2016	R\$ 216.290.950,68	R\$ 12.809.231,83	5,92
2017	R\$ 272.784.510,96	R\$ 573.505,02	0,21
Total	R\$ 543.192.460,46	R\$ 19.460.261,42	3,58

Fonte: Relatório de Gestão Fiscal. Demonstrativo da disponibilidade de caixa e restos a pagar.

Em suma, o percentual comprometido da disponibilidade do caixa líquido em relação representatividade total de restos a pagar processados e não processados é de 10,44% do montante final da disponibilidade do caixa.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por meio da presente pesquisa, buscou-se analisar a evolução da inscrição dos restos a pagar processados e não processados no município de Palhoça, no período de 2015 a 2017. O objetivo geral foi considerado alcançado. No que tange ao objetivo específico, este foi alcançado com base nos dados de comportamento dos restos a pagar processados e não processados.

Utilizou-se como instrumento para atingir o objetivo geral e o específico, demonstrativos contábeis e relatórios de gestão fiscal, entre eles: Balanço Orçamentário, Demonstrativo do Relatório Resumido de Execução Orçamentária, Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa e Restos a Pagar e Parecer emitido pelo Tribunal de Contas de Santa Catarina sobre a Prestação de Contas do Município de Palhoça no exercício de 2016. Do mesmo modo, para embasamento do referencial teórico utilizou-se artigos relacionados ao tema, livros, leis, decretos, portarias e manuais técnicos.

O estudo enquadrou-se como descritivo. Quanto à abordagem do problema, a pesquisa foi predominantemente qualitativa com aspecto quantitativo, pois foram usados instrumentos estáticos para analisar o comportamento geral dos dados. Esta pesquisa possibilitou a percepção da prática de inscrição de restos a pagar processados e não processados ao longo dos anos analisados.

Entre 2015 e 2016, a evolução dos restos a pagar não processados foi de cerca de 1369%. Já nos períodos relativos a 2016 e 2017 a conta diminuiu aproximadamente 31%.

No que tange aos restos a pagar processados em 2015 e 2016, é possível observar um aumento significativo de 110,76% e entre 2016 e 2017, evidencia-se uma relevante queda de 95,52%. Ressalta-se também, que os restos a pagar processados representam, na soma dos montantes dos exercícios em análise, 52,22% dos restos a pagar não processados.

No que compreende os efeitos na execução orçamentária, ressalta-se que, conforme relatório do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina no ano de 2016, a relação entre as despesas empenhadas e o montante total da inscrição de restos a pagar não processados representava 7,86%. Enfatiza-se que, em 2017, o valor do quociente diminuiu para 3,64%, uma queda aproximada de 53,68%.



16º ECECON

Encontro Catarinense
de Estudantes de
Ciências Contábeis

17 e 18 de
Setembro de 2018

O Mundo Contábil em Evolução

Por fim, esse estudo possibilitou fornecer, à sociedade, informações sobre a gestão orçamentária do Município de Palhoça e as práticas adotadas nos anos analisados. Ressalta-se que as causas da evolução da inscrição de restos a pagar processados e não processados não foram alvo de estudo, e no que tange aos impactos na execução orçamentária geral do Município, estes não são limitados somente à análise realizada na pesquisa. Para aprofundamentos futuros, que propiciem maiores contribuições ao aprimoramento dos impactos na execução do orçamento, sugere-se a avaliação das causas da inscrição em restos a pagar processados e não processados e a análise das demais variáveis da execução orçamentária.

REFERÊNCIAS

ABREU, Cilair Rodrigues de; CÂMARA, Leonor Moreira. O orçamento público como instrumento de ação governamental: uma análise de suas redefinições no contexto da formulação de políticas públicas de infraestrutura. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 49, n. 1, p.73-90, fev. 2015. FapUNIFESP (SciELO). <http://dx.doi.org/10.1590/0034-76121776>.

ABREU, Welles Matias de; GUIMARÃES, Daniela Rode. Gestão do Orçamento Público, Brasília: ENAP, 2014. 84 p.

ALMEIDA, Rodrigo Borges de. **Limitação de mandato e oportunismo fiscal: evidências para a conta restos a pagar dos municípios brasileiros**. 2016. 69 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Economia, Departamento de Economia, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2016. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/96/96131/tde-11082016-101905/pt-br.php>>. Acesso em: 20 abr. 2018.

AQUINO, André Carlos Busanelli de; AZEVEDO, Ricardo Rocha de. Restos a pagar e a perda da credibilidade orçamentária. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 51, n. 4, p.580-595, ago. 2017. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1590/0034-7612163584>>. Acesso em: 10 maio 2018.

ASSUMPÇÃO, Marcio José. **Contabilidade aplicada ao setor público**. Curitiba: InterSaberes, 2012. 214 p.

AUGUSTINHO, Sonia Maria; OLIVEIRA, Antonio Gonçalves de; LIMA, Isaura Alberton de. A “contabilidade criativa” e a inscrição de restos a pagar como “expediente” para alcançar o superavit primário. **Reunir: Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade**, Campina Grande, v. 3, n. 4, p.127-47, 25 nov. 2013. Reunir Revista de Administracao, Contabilidade e Sustentabilidade. <http://dx.doi.org/10.18696/reunir.v3i4.167>.

BEUREN, Ilse Maria et al (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009. 195 p.





16º ECECON

Encontro Catarinense
de Estudantes de
Ciências Contábeis

17 e 18 de
Setembro de 2018

O Mundo Contábil em Evolução

BRASIL. Constituição (1988). Artigo nº 165, de 1988. Leis de iniciativa do Poder Executivo. . Brasília, DF.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF, 04 maio 2000.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF, 17 mar. 1964. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/sileg/integras/601863.pdf>>. Acesso em: 27 abr. 2018.

BRASIL. Ministério da Fazenda - Tesouro Nacional. **Sistema integrado de administração financeira do Governo Federal - SIAFI: Macrofunções**. 2018. Disponível em:

<<http://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br/pdf/020000/020300/020317>>. Acesso em: 11 jul. 2018.

BRASIL. Portaria nº 184/2008, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. . Brasília, DF, 25 ago. 2008. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/legislacao/portarias-ministeriais/2008/arquivos/portaria-no-184-de-25-de-agosto-de-2008.pdf>>. Acesso em: 15 abr. 2016.

CARDOSO JUNIOR, José Celso; CUNHA, Alexandre dos Santos (Org.). **Planejamento e avaliação de Políticas Públicas**. Brasília: Ipea, 2015. 475 p. Disponível em:

<http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/livro_ppa_vol_1_web.pdf>. Acesso em: 20 abr. 2018.

CFC. Norma Técnica nº 2016/NBCTSPEC, de 23 de setembro de 2016. Aprova a NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público. **Norma Brasileira de Contabilidade, Nbc Tsp Estrutura Conceitual**. Brasília, DF, 23 set. 2016. Disponível em: <<http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSPEC.pdf>>. Acesso em: 14 maio 2018.

COSTA, José Isidio et al. Regime de competência aplicado ao setor público: Análise no reconhecimento dos restos a pagar não processados e despesas de exercícios





16º ECECON
Encontro Catarinense
de Estudantes de
Ciências Contábeis

17 e 18 de
Setembro de 2018

O Mundo Contábil em Evolução

anteriores dos municípios brasileiros. **Base – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinós**, São Leopoldo, v. 10, n. 3, p.240-253, 3 out. 2013. UNISINÓS - Universidade do Vale do Rio Dos Sinos.
<http://dx.doi.org/10.4013/base.2013.103.04>.

GIACOMINI, James. **Orçamento Público**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2017. 416 p. IBGE. População no último censo. 2010. Disponível em:
<<https://cidades.ibge.gov.br/brasil/sc/palhoca/panorama>>

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: Teoria e Prática**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010. 347 p.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Contabilidade Pública**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009. 230 p.

MACEDO, Joel de Jesus; CORBARI, Ely Célia. Effects of Fiscal Responsibility Law on Brazilian cities' debt: an analysis of panel data. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 20, n. 51, p.44-60, set. 2009. Disponível em:
<<http://www.scielo.br/pdf/rcf/v20n51/v20n51a04.pdf>>. Acesso em: 25 jun. 2018.

MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. 7 ed. Brasília, 2017. 419 p. Disponível em:
<<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/MCASP+7%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o+Vers%C3%A3o+Final.pdf/6e874adb-44d7-490c-8967-b0acd3923f6d>>. Acesso em: 15 maio 2018.

MELLO, Gilmar Ribeiro de et al. Nível de disclosure do orçamento público federal brasileiro. **Enfoque: Reflexão Contábil**, Ribeirão Preto, v. 26, n. 1, p.42-53, 7 ago. 2007. Universidade Estadual de Maringá.
<http://dx.doi.org/10.4025/enfoque.v26i1.3579>.

MICHEL, Maria Helena. **Metodologia e pesquisa científica em ciências sociais**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009. 204 p.
PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias. **Contabilidade Pública: Uma abordagem da Administração Financeira Pública**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009. 452 p.

PREFEITURA DE PALHOÇA. **Relatório de Gestão Fiscal: Demonstrativo das disponibilidades de caixa e de restos a pagar**. Palhoça, 2015. Disponível em:
<<https://palhoca.atende.net/?pg=transparencia#!/grupo/5/item/3/tipo/1>>. Acesso em: 01 maio 2018.

_____. **Relatório de Gestão Fiscal: Demonstrativo das disponibilidades de caixa e de restos a pagar**. Palhoça, 2016. Disponível em:





16º ECECON
Encontro Catarinense
de Estudantes de
Ciências Contábeis

17 e 18 de
Setembro de 2018

O Mundo Contábil em Evolução

<<https://palhoca.atende.net/?pg=transparencia#!/grupo/5/item/3/tipo/1>>. Acesso em: 01 maio 2018.

_____. **Relatório de Gestão Fiscal:** Demonstrativo das disponibilidades de caixa e de restos a pagar. Palhoça, 2017. Disponível em:
<<https://palhoca.atende.net/?pg=transparencia#!/grupo/5/item/3/tipo/1>>. Acesso em: 01 maio 2018.

PREFEITURA DE PALHOÇA. **Relatório de Gestão Fiscal:** Demonstrativo simplificado do relatório resumido da execução. Palhoça, 2015. Disponível em:
<<https://palhoca.atende.net/?pg=transparencia#!/grupo/5/item/3/tipo/1>>. Acesso em: 01 maio 2018.

_____. **Relatório de Gestão Fiscal:** Demonstrativo simplificado do relatório resumido da execução. Palhoça, 2016. Disponível em:
<<https://palhoca.atende.net/?pg=transparencia#!/grupo/5/item/3/tipo/1>>. Acesso em: 01 maio 2018.

_____. **Relatório de Gestão Fiscal:** Demonstrativo simplificado do relatório resumido da execução. Palhoça, 2017. Disponível em:
<<https://palhoca.atende.net/?pg=transparencia#!/grupo/5/item/3/tipo/1>>. Acesso em: 01 maio 2018.

_____. **Relatório Resumido da execução orçamentária:** Balanço orçamentário. Palhoça, 2015. Disponível em:
<<https://palhoca.atende.net/?pg=transparencia#!/grupo/5/item/3/tipo/1>>. Acesso em: 01 maio 2018.

_____. **Relatório Resumido da execução orçamentária:** Balanço orçamentário. Palhoça, 2016. Disponível em:
<<https://palhoca.atende.net/?pg=transparencia#!/grupo/5/item/3/tipo/1>>. Acesso em: 01 maio 2018.

_____. **Relatório Resumido da execução orçamentária:** Balanço orçamentário. Palhoça, 2017. Disponível em:
<<https://palhoca.atende.net/?pg=transparencia#!/grupo/5/item/3/tipo/1>>. Acesso em: 01 maio 2018.

SANTA CATARINA. Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. Diretoria de Controle dos Municípios. **Prestação de contas Prefeito:** Exercício de 2016. Palhoça, 2016. 114 p.

SILVA, Anderson Caputo; CARVALHO, Lena Oliveira de; MEDEIROS, Otavio Ladeira de (Org.). **Dívida Pública:** A experiência Brasileira. Brasília: Secretaria do





16º ECECON
Encontro Catarinense
de Estudantes de
Ciências Contábeis

17 e 18 de
Setembro de 2018

O Mundo Contábil em Evolução

Tesouro Nacional: Banco Mundial, 2009. 502 p. Disponível em:
<<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/243489/Livro+da+D%C3%A9vida+P%C3%BAblica+A+Experi%C3%A7%C3%A3o+Brasileira/286e0616-6931-4e37-9174-b5cdce84a10f>>. Acesso em: 28 jun. 2018.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental**: Um enfoque administrativo da Nova Contabilidade Pública. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009. 366 p.
SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública**: Um enfoque na contabilidade Municipal. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008. 475 p.

Realização:

